

## Associazione Sportiva Dilettantistica: i controlli del fisco per il regime forfetario o agevolato

di Ignazio Buscema

### Opzione al “regime agevolato” di cui alla L. 16 dicembre 1991, n. 398

In tema di associazioni sportive dilettantistiche, la normativa civilistica e fiscale risulta essere la seguente: D.Lgs. 460/97 (riordino disciplina tributaria enti non commerciali), art. 90 Legge 289/02 (disposizione per l'attività sportiva dilettantistica)<sup>1</sup>, art. 148 D.P.R. 917/86 (regime IRES delle associazioni sportive dilettantistiche), art. 4 D.P.R. 633/72 (regime Iva delle associazioni sportive dilettantistiche), Legge 398/91 (regime forfetario delle associazioni sportive dilettantistiche), art. 30 D.L. 185/08, Legge 02/09 (Modello EAS).

Gli enti di tipo associativo, di cui fanno parte anche le associazioni sportive dilettantistiche, sono assoggettate, in linea di principio, alla disciplina generale degli enti non commerciali. Gli enti non commerciali determinano il reddito in maniera forfetaria, applicando al totale dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali un coefficiente di redditività variabile a seconda dell'attività svolta e

---

<sup>1</sup> La Legge n. 289/2002, Finanziaria per il 2003, con l'art. 90, ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico nuove norme volte ad incentivare il settore delle attività sportive dilettantistiche. Tale articolo è stato modificato dall'art. 4 del D.L. n. 72/2004 convertito in Legge n. 128 del 21 maggio 2004. Una delle principali innovazioni, riguarda la disciplina civilistica delle società ed associazioni sportive dilettantistiche. Al comma 17 è previsto l'obbligo, per le società e le associazioni sportive dilettantistiche, di "*indicare nella ragione sociale*", la finalità sportiva e la ragione o denominazione dilettantistica dell'attività svolta. Alle luce di tale disposizione, tutti i sodalizi sportivi, aderenti a una Federazione Sportiva nazionale, hanno dovuto modificare la propria ragione sociale. Le associazioni che all'atto dell'entrata in vigore della legge avevano già nella denominazione sociale il riferimento allo sport in generale o alla disciplina praticata, hanno dovuto solo aggiungere l'indicazione di "*associazione o società dilettantistica*", chi, invece, non aveva già una specifica denominazione collegata allo sport, ha dovuto anche aggiungere l'indicazione "*sportiva*". Bisogna precisare che, il mancato adeguamento non prevede l'applicazione di alcuna sanzione, tuttavia essa costituisce causa di mancato rinnovo dell'affiliazione e del conseguente riconoscimento fiscale e giuridico ai fini sportivi. A riguardo si fa presente che l'affiliazione deve essere rinnovata annualmente, prima dell'inizio dell'attività agonistica. La seconda parte del comma 17 del predetto art. 90, identifica la "*natura giuridica*" che possono assumere le associazioni sportive, dilettantistiche: associazioni riconosciute ai sensi degli artt. 14 e ss. c.c. dotate di personalità giuridica; associazioni non riconosciute ai sensi degli artt. 36 e ss. c.c..

dell'ammontare dei ricavi conseguiti. Per le associazioni che invece scelgono il regime fiscale agevolato, contenuto nella legge n. 398/1991, è stato individuato un coefficiente ancora più favorevole. Esse, infatti, determinano il reddito sempre in maniera forfetaria, ma applicando ai proventi di natura commerciale un coefficiente di redditività molto più basso (3%). Al reddito così determinato vanno aggiunte le plusvalenze patrimoniali.

I requisiti richiesti dalla normativa di riferimento per accedere alle agevolazioni sono oggettivi e soggettivi, ovvero sono condizioni necessarie:

- a. che i soggetti abbiano conseguito nell'anno d'imposta precedente proventi non superiori a 250.000 €<sup>2</sup>;
- b. l'assenza del fine di lucro;
- c. lo svolgimento di attività sportive dilettantistiche (riconosciute<sup>3</sup> tali dal Coni) compresa l'eventuale attività didattica<sup>4</sup>;

<sup>2</sup> La Legge 16.12.1991, n. 398 regola il regime "*fiscale di vantaggio*" di cui possono godere le associazioni (riconosciute o non riconosciute) che praticano sport dilettantistico senza fine di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva. Tale regime è stato poi esteso alle altre associazioni senza fine di lucro e alle pro-loco attraverso l'art. 9-bis del DL 30 dicembre 1991 n. 417 convertito in legge. Per potere usufruire delle agevolazioni della citata Legge 398/91, necessita che l'associazione non abbia conseguito nel precedente periodo d'imposta proventi commerciali superiori a Euro 250.000.

<sup>3</sup> Una società sportiva non può ottenere dall'Agenzia delle Entrate il riconoscimento "sportivo" eccedendo di essere iscritta nel registro del CONI se lo statuto non è conforme alle clausole di legge oppure se le clausole rimangono di fatto solo sulla carta. In questo caso si decade dalle agevolazioni fiscali previste dal legislatore, come affermato dalla Commissione tributaria provinciale di Treviso (sentenza n. 151/5/2014 del 20 febbraio 2014). Deve quindi ritenersi, come ribadito dalla decisione della CTP Treviso, che i verificatori (Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza) potranno contestare la qualificazione di società sportiva a quei sodalizi che abbiano ottenuto il riconoscimento sportivo nonostante la difformità delle clausole rispetto al comma 18. dell'art. 90 legge n. 289/2002.

<sup>4</sup> L'art. 7 della Legge 186/04 (convertita dal D.L. 136/04) ha previsto che il Coni risulta essere l'unico organismo certificatore dell'effettiva attività sportiva svolta dalle associazioni sportive e società sportive di cui all'art. 90 Legge 289/02. A seguito delle delibere del Consiglio Nazionale del Coni n.1273/04 e 1288/04, sono state approvate le "*disposizioni*" riguardanti il funzionamento del registro delle associazioni sportive e società sportive. L'istituzione di tale registro, è finalizzata ad attivare, uno scambio di dati e notizie tra il Coni e l'Agenzia delle Entrate, al fine di "*certificare*" il fine sportivo per le associazioni e società sportive di cui alla Legge 289/02 art. 90. Il "*Registro*" è stato diviso come segue: Associazioni sportive dilettantistiche senza personalità giuridica; Associazioni sportive dilettantistiche con personalità giuridica; Società sportive dilettantistiche (Spa, Srl. Coop.). L'iscrizione al registro Coni avviene annualmente in via telematica, mediante compilazione di apposito modello on-line, disponibile sul sito del Coni provinciale. A seguito di tale operazione, il Coni attribuisce all'Associazione un numero di iscrizione provvisoria di durata annuale. Le "*conseguenze*" di tale iscrizione risultano necessarie per: godere dello status di associazione sportiva; fruire delle agevolazioni fiscali e di quelle previste dalla Legge n. 389/91 (disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche).

d. l'affiliazione a Federazioni sportive nazionali o Enti di promozione sportiva;<sup>5</sup>

Le agevolazioni previste (dalla L. 398/1991) a favore delle associazioni sportive dilettantistiche riguardano sia la semplificazione degli adempimenti contabili che la determinazione <sup>6</sup>del reddito e gli obblighi ai fini Iva<sup>7</sup>. In particolare prevedono:

<sup>5</sup> La mancata iscrizione al registro tenuto dal Coni non priva l'associazione sportiva del requisito essenziale per essere considerato ente dilettantistico senza scopo di lucro.(CTR Roma 16-11-2011 n.310 sez. 22). Ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali previste per le associazioni sportive dalla legge n. 398/1991, è necessario che siano rispettati i requisiti richiesti da tale legge, anche se il soggetto richiedente manchi della iscrizione nel Registro del CONI. Lo ha affermato la Commissione tributaria provinciale di Macerata nella sentenza n. 173/2/11 del 30 maggio 2011. Secondo i giudici di merito, quindi, ciò che conta è il possesso dei requisiti previsti dalla legge (e quindi il reale svolgimento di attività sportiva dilettantistica) anche se si tratta di un'associazione non affiliata ad una Federazione o ad un Ente di promozione sportiva.

Si legge nella sentenza che *“a ben guardare la differenza rilevante a seguito delle innovazioni apportate dal D.L. n. 72/2004, consiste nel fatto che, mentre prima si poteva, a ragione, parlare di efficacia costitutiva dell'iscrizione nel Registro, in relazione alla possibilità di usufruire dei benefici tributari, non rinvenendosi oggi alcuna traccia legislativa dell'obbligatorietà di tale iscrizione, si può dire che, dall'effettuazione della stessa, potrebbe discendere solo in via indiretta la possibilità, in capo al sodalizio, di applicare la disciplina fiscale speciale.*

*In tale assetto, è da ritenere di dover privilegiare il possesso dei requisiti che, a detta dell'art. 90 della legge citata, sono necessari per richiedere il riconoscimento ai fini sportivi, anche se il soggetto richiedente manchi dell'iscrizione nel Registro... In caso contrario si priverebbe dei relativi benefici un soggetto sostanzialmente idoneo a godere degli stessi, solo in quanto carente di un requisito meramente formale”.*

<sup>6</sup> Le associazioni o società sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime forfetario di cui alla legge n. 398/1991 determinano il reddito da assoggettare ad IRES applicando ai proventi il coefficiente pari al 3% e sommando le eventuali plusvalenze patrimoniali conseguite. Le associazioni o società sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime forfetario di cui alla legge n. 398/1991, determinano il reddito imponibile ai fini IRES: applicando ai proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3%;sommando le plusvalenze patrimoniali (tassate per il loro intero ammontare). Per le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro, tutti i redditi costituiscono redditi d'impresa; e di conseguenza applicano il coefficiente di redditività del 3% a tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo, con esclusione dei proventi che non concorrono alla formazione del reddito e delle plusvalenze patrimoniali. In buona sostanza, trovando applicazione il principio di attrazione proprio del reddito di impresa, tutte le entrate conseguite assumono la qualificazione di proventi commerciali e dovranno essere sottoposti ad imposizione con le regole previste dal TUIR. Ad esempio, le liberalità conseguite da un'associazione sportiva sono afferenti alla sfera istituzionale e non sono sottoposte ad imposizione. Invece le stesse liberalità ricevute da una srl sportiva dilettantistica costituiscono sopravvenienza attive tassabile in base a quanto previsto dal D.P.R. n. 917/1986. L'IVA però non risulterà dovuta mancando, nel caso di specie, una controprestazione. Le S.r.l. non lucrative che esercitano un'attività sportiva dilettantistica possono, quindi, determinare il reddito in base ai criteri forfetari previsti dalla citata legge. Il reddito è pari al 3% di tutti i proventi commerciali conseguiti, quindi comprese le sopravvenienze.

<sup>7</sup> I soggetti di cui all'articolo 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133, in luogo degli adempimenti previsti dall'articolo 2, comma 2, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, devono conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto e annotare, anche con una unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con

- a. La determinazione forfettaria del reddito imponibile<sup>8</sup>;
- b. Un sistema forfettario di determinazione dell'Iva<sup>9</sup>;
- c. L'esonero dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili;
- d. L'esonero dalla redazione dell'inventario e del bilancio;

riferimento al mese precedente, nel modello di cui al decreto 11 febbraio 1997 del Ministro delle finanze opportunamente integrato. Gli stessi soggetti effettuano il versamento trimestrale dell'imposta entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con le modalità e nei termini previsti dall'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997. I suddetti soggetti annotano distintamente nel modello di cui al decreto 11 febbraio 1997 del Ministro delle finanze i proventi di cui all'articolo 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999, che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali, nonché le operazioni intracomunitarie ai sensi dell'articolo 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

<sup>8</sup> **IRES e regime 398/91.** Ai fini delle imposte sui redditi, il reddito imponibile è determinato forfettariamente, nella misura del 3% dell'ammontare complessivo dei proventi di natura commerciale e aggiungendo a tale percentuale l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali. Il reddito imponibile ai fini IRES è determinato applicando all'ammontare dei proventi commerciali il coefficiente di redditività del 3% e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali; il reddito dei soggetti che optano per la L. 398/91 si determina applicando il coefficiente del 3% ai proventi commerciali conseguiti; al reddito determinato forfettariamente si aggiungono le eventuali plusvalenze; - sul reddito così determinato si applica l'IRES nella misura pari alla percentuale in vigore a far tempo dal periodo d'imposta in oggetto; entro sette mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, o se c'è l'obbligo della trasmissione in via telematica, entro dieci mesi dalla stessa chiusura, va prodotta la dichiarazione dei redditi; il versamento dell'IRES va effettuato entro il giorno 20 del sesto mese dalla chiusura dell'esercizio sociale. Irapp e regime 398/91 Per la determinazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, è, comunque, necessario verificare se l'associazione svolge esclusivamente l'attività istituzionale o anche attività di natura commerciale. La base imponibile IRAP viene determinata in base a criteri differenziati in relazione al tipo di attività esercitata. Per la determinazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, è, comunque, necessario verificare se l'associazione svolge esclusivamente l'attività istituzionale o anche attività di natura commerciale.

La base imponibile IRAP viene determinata in base a criteri differenziati in relazione al tipo di attività esercitata. In particolare occorre distinguere tra: enti che svolgono unicamente attività istituzionale e enti che svolgono anche attività commerciale.

Il valore della produzione dell'attività istituzionale è costituito: dalle retribuzioni del personale dipendente ; dai compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative ; dai compensi erogati per le attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente.

Il valore della produzione dell'attività commerciale è costituito: dal reddito tassabile ai fini IRES calcolato nella misura del 3% dei proventi commerciali dalle retribuzioni del personale dipendente dai compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative dagli interessi passivi relativi all'attività commerciale. Presentazione della dichiarazione fiscale e relativi versamenti d'imposta seguono le stesse modalità previste per l'IRES.

<sup>9</sup> La determinazione dell'Iva in relazione al regime della legge 398/91 prevede quanto segue: detrazione dell'IVA forfettizzata: 50% dell'imposta sulle operazioni attive (compresa la pubblicità), 1/10 per le sponsorizzazioni, 1/3 per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica dal 1° gennaio 2000 l'IVA viene versata trimestralmente mediante delega unica di pagamento (modello F24) entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento.

e. L'esonero dagli obblighi di fatturazione e registrazione (tranne che per sponsorizzazioni, cessione di diritti radio-televisivi e pubblicità)<sup>10</sup>.

### Opzione

L'accesso si ottiene mediante opzione: alla SIAE prima dell'anno solare nel quale si intende usufruire del trattamento di favore ;all'Agenzia delle Entrate secondo le disposizioni del D.P.R. 442/97. L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata ed è comunque vincolante per un quinquennio Dal 2002 l'opzione può essere espressa allegando al modello Unico il quadro VO della dichiarazione IVA (D.P.R. 404/01).

Non concorrono alla formazione del reddito imponibile: i proventi derivanti dallo svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali i proventi realizzati a seguito di raccolte di fondi effettuate in conformità all'art. 143, comma 3, lett. a) del Tuir. Per non più di due eventi all'anno e per un importo non superiore a 51.645,69 € (D.M. 10 novembre 1999). Conseguenze: esonero dall'obbligo di tenuta dei registri contabili, dalla certificazione dei corrispettivi e dalla presentazione della dichiarazione IVA ;obbligo di conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto obbligo di annotare i corrispettivi ed i proventi commerciali, una volta al mese, entro il 15 del mese successivo a quello di riferimento nel modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997 ;obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi e IRAP; assoggettamento a tutte le altre imposte indirette.

---

<sup>10</sup> **Regime contabile obblighi Iva:** obbligo di emissione delle fatture per le prestazioni di sponsorizzazione, di pubblicità e per le cessioni di diritti radio-TV; numerazione progressiva e conservazione delle fatture di acquisto e di quelle emesse; annotazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi altro provento conseguito nel mese, nell'esercizio di attività commerciali, nel modello di cui al decreto ministeriale 11 febbraio 1997; effettuazioni dei versamenti trimestrali Iva (senza la maggiorazione dell'1% a titolo di interessi) con F24 entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento e cioè: entro il 16 maggio (1° trim.) con il codice tributo 6031; entro il 16 agosto (2° trim.) con il codice tributo 6032; entro il 16 novembre (3° trim.) con il codice tributo 6033; entro il 16 febbraio (4° trim.) con il codice tributo 6034.

In caso di opzione ai regimi agevolati i libri sociali obbligatori sono:

- a. il libro dei soci;
- b. il libro verbali assemblee;

Ai fini Iva le ASD devono istituire solo il registro previsto dal Decreto Ministeriale dell'11 febbraio 1997 in cui vanno annotati, entro il 15° giorno di ogni mese, tutte le entrate conseguite nel mese precedente. A riguardo l'art. 9, c. 3 del D.P.R. n. 544/1999. Ai fini delle imposte dirette le ASD devono presentare la dichiarazione dei redditi (Modello UNICO Enti non commerciali) e il Modello 770, nei casi in cui è previsto.

## Decadenza agevolazioni

L'Associazione sportiva dilettantistica, anche qualora avesse optato per il regime agevolato anche mediante atti concludenti, è da considerarsi decaduta<sup>11</sup> dalle agevolazioni di cui alla L. 398/1991 nei seguenti casi:

<sup>11</sup> Sono assenti alcuni requisiti di carattere formale che connotano l'ente *non profit*.

a) L'indicazione nei segni distintivi e nelle comunicazioni rivolte al pubblico della denominazione, nella ragione sociale, di "*sociale dilettantistica*" (ciò risulta da molteplici documenti provenienti dalla medesima associazione, dai timbri, dalle fatture di acquisto, dalle intestazioni diversamente utilizzate, dall'elenco soci; tale requisito nominale è assente nella stessa dichiarazione annuale degli enti non commerciali presentata all'Agenzia delle Entrate; in due fatture riportate tra i costi, l'associazione non solo omette tale indicazione ma si qualifica come s.r.l.). Al riguardo, non può ritenersi sufficiente l'aver adottato la relativa delibera di modifica della denominazione sociale se ad essa non abbia fatto seguito una corrispondente modifica dei segni documentali con cui l'ente si manifesta all'interno ed all'esterno.

b) Nello statuto e nell'atto costitutivo manca la previsione cogente del divieto di distribuire anche in modo indiretto utili o avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione.

c) Nello statuto è assente l'ulteriore (cogente) previsione di devolvere a fini sportivi il patrimonio dell'associazione in caso di scioglimento del sodalizio.

Vi sono, poi, invece, altri requisiti, di carattere sostanziale che concorrono ad escludere la esclusiva natura di ente *non profit*: a) la presenza di una diversificazione delle quote sociali annuali (c.d. quote di frequenza) in ragione del tipo e della frequenza dei servizi utilizzati. La diversificazione dei prezzi praticati nei confronti di coloro che risultano iscritti come soci contrasta con la logica propria degli enti di promozione sportiva (improntata al principio della *parità* contributiva della quota) ed evidenzia il carattere commerciale dell'attività che offre servizi differenziati a fronte di differenti prezzo corrisposti. La modulazione a monte della quota sociale di frequentazione annuale in ragione delle attività che saranno praticate *snatura* il carattere di associazione sportiva dilettantistica, finendo per ricadere nell'ambito delle attività commerciali e degli usi a quest'ultime connessi. In tal caso, infatti, l'associazione finisce per diventare uno strumento commerciale di offerta di servizi sportivi e per il tempo libero, del tutto svincolata dalla finalità preminente dell'associazionismo sportiva volta allo svolgimento di attività sotto l'egida del CONI e delle FSN o degli altri enti di promozione sportiva; b) la presenza di un numero molteplice di conti correnti (ben quattro) è indice (elemento di natura indiziaria) dello svolgimento di attività commerciale. Ad integrazione dei suddetti elementi, poi, si pone una carenza di documentazione. Riguardo i libri sociali manca il libro delle assemblee, quello del consiglio direttivo e quello dei soci è carente dell'indicazione della data di affiliazione), con la conseguenza di pregiudicare il diritto di ciascun socio di verificare in modo sostanziale la vita associativa, soprattutto per quanto concerne i deliberati degli organi "vitali" del sodalizio. Inoltre, tale carenza preclude di accertare se la qualità di associato cessi o meno e sia legata alla frequentazione, circostanza di particolare rilievo che, come noto, distingue le associazioni commerciali da quelle effettivamente sportive dilettantistiche.

A fronte di tali elementi, di per sé logicamente coerenti nell'escludere la sussistenza dei requisiti obbligatori per poter essere qualificata come associazione sportiva dilettantistica, la ricorrente non ha prodotto alcuna documentazione volta a dimostrarne, al contrario, la sussistenza. Affinché un'associazione sportiva dilettantistica possa beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dalla legge in materia di IVA e di IRPEG, rispettivamente, dall'art. 4 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e dall'art. 111 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non è sufficiente la sua astratta sussumibilità in una delle categorie previste da tali norme, ma è necessario che essa dia prova di svolgere la propria attività nel pieno rispetto di tutte le prescrizioni imposte da esse. Il mancato rispetto delle condizioni

1. L'Atto Costitutivo e lo Statuto non hanno la forma giuridica richiesta (dell'atto pubblico, ovvero della scrittura privata con autentica delle firme o registrata);
2. Mancata istituzione e conservazione dei libri sociali obbligatori;
3. Mancata istituzione e redazione del registro previsto dal Decreto Ministeriale dell'11 febbraio 1997, in luogo delle previste registrazioni di cui all'art. 2, c. 2, della L.398/1991 (art. 9, comma 3° del D.P.R. n. 544/1999);
4. Mancata presentazione della dichiarazione dei redditi;
5. Mancata opzione al regime agevolato mediante richieste e/o istanze all'Agenzia delle Entrate;
6. I pagamenti a favore della ASD risultano solo in parte tracciabili<sup>12</sup> tramite c/c bancario e non sono in linea con il volume delle fatture emesse nei confronti delle aziende pubblicizzate;
7. La maggior parte dei prelievi, effettuati per contanti, risultano superiori al limite previsto dall'art. 25, c. 5, L. 133/1999 nella nuova formulazione dell'art. 37, L. 342/2000 (un milione di Lire, convertito in € 516,00)<sup>13</sup>.

formali e sostanziali previste nel quadro normativo comporta, pertanto, il disconoscimento della natura non commerciale di una società sportiva dilettantistica, con la conseguenza che debbono essere correttamente recuperati a tassazione i proventi imputabili all'associazione non essendo più applicabili i regimi forfettari ed agevolati previsti dalla legge (CTP di Rieti sez. 1 sentenza n. 220 del 11 novembre 2013).

<sup>12</sup> L'art. 37, c. 2, Legge 21 novembre 2000, prevede per le società ed associazioni sportive l'obbligo di tracciabilità. In sostanza tutte le predette operazioni (pagamenti ed incassi) devono essere effettuate attraverso i conti correnti bancari o postali intestati all'Associazione, ovvero mediante carte di credito, bancomat, etc., cioè strumenti di pagamento (tracciabili) idonei a consentire all'Amministrazione finanziaria l'effettuazione di adeguati controlli. Per quanto riguarda l'individuazione degli strumenti di pagamento tracciabili, cioè idonei a rispettare le disposizioni citate, si deve fare riferimento alle indicazioni di cui alla circolare n. 43/E emanata l'8 marzo 2000 dal Ministero delle Finanze. Il mancato rispetto di questa norma, la cui finalità è quella di rendere più agevoli i controlli del Fisco, determina la decadenza dalle relative agevolazioni fiscali applicabili nel settore.

<sup>13</sup> *"I pagamenti a favore di società, enti o associazioni sportive dilettantistiche di cui al presente articolo e i versamenti da questi effettuati sono eseguiti, se di importo superiore a lire 1.000.000, tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400. L'inosservanza della presente disposizione comporta la decadenza dalle agevolazioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, recante disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche, e l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi"*. La mancata osservanza di quanto previsto dall'art. 25 legge 133/99 e art. 4 D.M.473/99 determina: la decadenza in capo alla associazione e/o società sportiva del regime fiscale di vantaggio previsto dalla legge 398/91; l'applicazione delle sanzioni di cui all'art.11 del D.Lgs.471/97 (da euro 258,23 a euro 2.065,83). Secondo le sentenze della CTP di Modena n.143 e 144 dell'11 marzo 2013 l'Agenzia dell'Entrate non

L'Agenzia delle entrate, con la circolare 24 aprile 2013, n. 9/E ha chiarito alcuni aspetti relativi alla disciplina delle società sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime fiscale agevolato previsto dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398.

In particolare, i chiarimenti, forniti sotto forma di domanda/risposta, hanno riguardato i seguenti punti:

- la mancata annotazione entro il giorno 15 del mese successivo, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997 non fa decadere il regime agevolato, sempre che l'associazione sia in grado di dimostrare, con i documenti contabili la sussistenza dei requisiti di legge;
- la mancata redazione del rendiconto annuale non determina, di per sé, l'inapplicabilità della disposizione di esclusione dall'IRES per i proventi realizzati (articolo 25, comma 2, della legge n. 133/1999) e non rilevati nel citato rendiconto, sempre che, in sede di controllo, sia comunque possibile fornire una documentazione idonea ad attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile;
- le violazioni formali derivanti dal mancato rispetto delle clausole di democraticità del sodalizio contenute nello statuto delle associazioni non fanno decadere dai benefici della legge n. 398/1991.

### **Il rendiconto annuale di un'associazione sportiva dilettantistica**

L'art. 5, c. 2, D.Lgs. 460/97 prevede per le associazioni sportive dilettantistiche l'obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie. Tale obbligo di cui sopra viene riferito sia all'attività istituzionale sia a quella commerciale eventualmente esercitata, indipendentemente dal regime contabile, ordinario o semplificato, adottato dall'ente non commerciale. Con la Circolare 24 aprile 2013, n. 9, l'Agenzia della Entrate ha fornito chiarimenti in

---

può contestare la natura di associazione sportiva dilettantistica di un sodalizio che ha ottenuto il riconoscimento delle finalità sportive dilettantistiche dal Coni, e non può affermare altresì la decadenza del regime di cui alla legge 398/91 per versamenti effettuati in banca per importi superiori ad euro 516,46. I pagamenti effettuati dalle associazioni sportive dilettantistiche, e in favore di queste, possono essere effettuati in contanti se di importo non superiore a 516,46 euro. Tale limite non deve essere superato con riferimento ad ogni singolo pagamento. Invece non è corretto, come sostenuto dall'Ufficio, verificare l'osservanza di tale soglia sommando i pagamenti effettuati in tempi diversi o addirittura nello stesso mese (sentenza n. 57/08/2013 del 17 giugno 2013 CTP di Brescia).

merito agli adempimenti contabili e formali necessari per accedere alle agevolazioni fiscali previste dalla Legge n. 398/1991 per le associazioni e le società sportive dilettantistiche. In particolare, le Entrate precisano che la mancata redazione del rendiconto ai sensi dell'art. 22 D.P.R. n. 600/1973 non determina l'inapplicabilità della disposizione di esclusione dall'IRES per i proventi realizzati (art. 25, comma 2, L. n. 133/1999) e non rilevati in tale rendiconto, sempre che, in sede di controllo, sia comunque possibile fornire una documentazione idonea ad attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile<sup>14</sup>. Com'è noto, la possibilità di optare per il regime agevolativi di cui alla L. n. 398/1991 è riservata alle associazioni e società sportive dilettantistiche che, nel corso del periodo d'imposta precedente, abbiano conseguito proventi derivanti da attività commerciale per un importo non superiore a 250.000 euro; al raggiungimento di tale plafond non concorrono, per massimo due eventi annui e per un importo non superiore a 51.645,69 euro, i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali ed i proventi realizzati mediante raccolte pubbliche di fonti effettuate occasionalmente in occasione di celebrazioni, ricorrenze, ecc., ma a condizione che, entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, venga redatto un apposito rendiconto per ciascuna manifestazione. Al riguardo, la circolare in esame ha chiarito che la mancata redazione del rendiconto non produce effetti negativi nei confronti dell'associazione se i dati da inserire nello stesso sono comunque desumibili dalla contabilità generale dell'ente sportivo dilettantistico (anche semplicemente attraverso un piano dei conti dettagliato nelle singole voci che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività), fermi restando gli obblighi di redazione e conservazione, per ciascuna manifestazione, della relazione illustrativa, ai sensi degli articoli 20 e 22 del D.P.R. n. 600/1973; anche in questo caso resta ferma l'applicabilità della sanzione amministrativa prevista in materia di violazione degli obblighi relativi alla contabilità dall'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1197 (da 1.032 a 7.746 euro).

---

<sup>14</sup> In pratica la spettanza delle agevolazioni fiscali è subordinata alla capacità dell'ente sportivo di fornire al Fisco tutti gli elementi idonei per determinare nuovamente, al di fuori della contabilità, il reddito e l'Iva. Diversamente l'associazione, qualora non sia in grado di fornire all'Amministrazione finanziaria i predetti elementi, decadrà dall'agevolazione.

## Qualificazione

Ai fini della qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale, occorre anzitutto avere riguardo alle previsioni contenute nello statuto<sup>15</sup>, nell'atto costitutivo o nella legge<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Con la circolare n. 9/E del 24 aprile 2013, l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche. Assumono particolare interesse le indicazioni relative al principio di democraticità che costituisce uno dei requisiti essenziali affinché gli enti no profit, aventi natura associativa, possano fruire delle agevolazioni fiscali all'uopo previste. Il principio di democraticità non riguarda esclusivamente le associazioni sportive dilettantistiche, ma più in generale tutti gli enti associativi senza scopo di lucro. La previsione è contenuta nell'art. 148, c. 8, del D.P.R. n. 917/1986 che reca la disciplina della c.d. decommercializzazione dei proventi. Per la prima volta l'Agenzia delle Entrate fornisce una serie di esempi in grado di spiegare quando l'anzidetto principio risulti violato. Si tratta della mancanza assoluta di forme di comunicazione idonee ad informare gli associati delle convocazioni assembleari, oppure la previsione di diverse quote associative alle quali corrisponda una diversa posizione del socio "in termini di diritti e prerogative". Analogamente viola il principio di democraticità anche la previsione dell'esercizio limitato del diritto di voto dovuto alla presenza di diverse categorie di associati. Per le attività esercitate da associazioni sportive dilettantistiche, con ris. n. 38 del 17 maggio 2010, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver ribadito che le disposizioni agevolative in questione si applicano anche alle società sportive dilettantistiche in quanto ai sensi dell'art. 90, c. 1, L. 27 dicembre 2002, n. 289 le disposizioni della L. 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fini di lucro, chiarisce che i corrispettivi specifici pagati dai "frequentatori e/o praticanti" che non rivestono la qualifica di soci della società sportiva dilettantistica possono rientrare nel regime agevolativo recato dall'art. 148, c. 3, solamente se i destinatari delle attività risultino "tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali" (Coni, Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva). Infatti, i benefici spettano ai corrispettivi che derivano da attività direttamente collegate agli scopi istituzionali, con esclusione per quelli che vengono pagati a fronte di prestazioni accessorie o collegate solo in via indiretta o eventuale agli scopi istituzionali. Qualora, invece, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi vengano effettuate nei confronti di soggetti che non rivestono la qualifica di soci né siano tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, le stesse assumono rilevanza ai fini reddituali. La ris. n. 38 del 17 maggio 2010, chiarisce che i corrispettivi derivanti da specifiche prestazioni rese agli associati per utilizzo di "bagno turco e dell'idromassaggio" da parte di associazioni sportive dilettantistiche non rientrano nei benefici ex art. 148, c. 3, e art. 4 dell'Iva a motivo che tale tipologia di prestazioni non può essere considerata direttamente come naturale completamento dell'attività sportiva, potendo la stessa essere resa anche separatamente e indipendentemente dall'esercizio di detta attività.

<sup>16</sup> L'insussistenza della distribuzione di utili o una illecita devoluzione del patrimonio, oppure l'approvazione del rendiconto, la insussistenza di limitazione dei diritti di voto o di elezione negli organi sociali, la intrasmissibilità delle quote e la sussistenza di i libri soci, verbali e assemblee sono elementi per inquadrare l'associazione sportiva tra gli enti non commerciali (CTP Roma 21-07-2011 n.357 sez. 12). Il mancato inserimento nello Statuto di un'associazione sportiva dilettantistica della clausola riguardante la "non intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione del trasferimento a causa di morte e non rivalutabilità della stessa" non comporta il venir meno della natura dilettantistica sportiva dell'ente stesso e delle connesse agevolazioni. A seguito dell'art. 90 della L. 289/2002, infatti, l'inserimento della predetta clausola è questione del tutto formale; la sua assenza non impedisce il raggiungimento dell'oggetto sociale e non costituisce motivo per denegare l'agevolazione in esame (CTP Como Sentenza del 15/05/2012 n. 20, - Sezione 5).

Nell'ipotesi in cui i menzionati atti prevedano lo svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta **essere essenziale**, vale a dire quella che gli consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipicizza l'ente medesimo. Se l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari è non commerciale<sup>17</sup>, l'ente deve annoverarsi tra quelli non commerciali<sup>18</sup>, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'imposta sul valore aggiunto e, conseguentemente, deve essere rispettivamente, assoggettato alla disciplina recata dal Titolo II, Capo II, del T.U.I.R. e dall'art. 4 del D.p.r. 633/1972, nonché alla disciplina contabile prevista per tale categoria di enti. Diversamente,

---

<sup>17</sup> Non perde la qualifica di ente associativo non commerciale l'associazione sportiva che oltre all'attività in diretta attuazione degli scopi istituzionali, svolge anche attività di natura commerciale, così come previsto dall'art. 143 TUIR. Tale è da considerare l'attività, non direttamente riferibile a quella istituzionale, di sponsorizzazione, di servizio piscina, l'affidamento in gestione di negozio di articoli sportivi e di bar ristorante foresteria in forma risultante da scritture private di mandato gratuito, ma con prestazioni corrispettive di tale entità da non giustificare la gratuità delle concessioni, configurando invece contratto di affitto di azienda. Per tali attività si rendeva, quindi, necessaria l'adozione di contabilità separata. L'accertamento deve dunque concernere la ripresa a tassazione soltanto di tali componenti commerciali in relazione alle quali correlare anche la sanzione (CTP Savona, Sentenza del 17/03/2012 n. 13, Sezione 2). Per qualificare l'attività di un'associazione sportiva come attività commerciale non è sufficiente invocare il fatto dell'esistenza di un negozio che vende magliette, palline o altri oggetti per lo svolgimento del golf; peraltro, non giova alla pretesa erariale invocare la presenza di un ristorante che fa capo a società diverse rispetto all'associazione; a nulla rileva che alcuni componenti di dette società siano anche soci del club sportivo. Trattasi di associazione sportiva di tipo dilettantistico le cui attività sono connesse alla pratica dello sport e quindi l'erogazione dei servizi e delle prestazioni a favore dei soci che pagano la loro quota annuale è connaturata alla natura ed allo scopo del circolo (CTP Rieti 01-03-2013 n.36 sez. 1).

<sup>18</sup> L'art. 20 del DPR 600/73 prevede, in caso di svolgimento di attività commerciale d'impresa da parte di un Ente non commerciale, l'obbligo di tenuta delle scritture contabili previste dalle disposizioni fiscali di cui ai seguenti articoli: art. 14 (scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati); art. 15 (inventario e bilancio); art. 16 (registro dei beni ammortizzabili); art. 17 (registro riepilogativo di magazzino); art. 18 (contabilità semplificata per le imprese minori). In via preliminare occorre ricordare quali siano ai fini fiscali le scritture contabili degli enti non commerciali che esercitano anche "imprese commerciali": il libro giornale e il libro degli inventari; i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (fatture emesse, acquisti, corrispettivi); registro dei beni ammortizzabili; le scritture ausiliarie (mastri o partitari); le scritture ausiliarie di magazzino. Va precisato che le scritture contabili devono essere conservate, unitamente alla relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello indicato dall'art. 22 del D.P.R. 600/73, vale a dire fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, eventualmente anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 c.c. (dieci anni) o da altre leggi tributarie, salvo quanto previsto dall'art. 2457 c.c.. Sussiste l'obbligo della rendicontazione previsto per gli enti non commerciali ex art 3, c. 1, lett. a, del D.Lgs. n. 460/97, modificativo dell'art. 144, c. 2, TUIR, in cui rappresentare la netta separazione tra le componenti positive e negative derivanti dalle attività istituzionali con quelle provenienti dall'esercizio di attività commerciali. L'esercizio di eventuali attività commerciali fanno sorgere in capo all'ente l'obbligo di tenuta della contabilità e della redazione del bilancio, secondo quanto espressamente stabilito dall'art. 13, c. 2, lett g, del D.P.R. n. 600/73.

l'ente, ancorché dichiarati finalità non lucrative, è considerato ente commerciale<sup>19</sup> quando l'attività essenziale<sup>20</sup> per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale. Presupposto generale per l'applicazione sia delle disposizioni dell'art. 148 del Tuir, sia di quelle dell'art. 4, cc 4 e 6, del D.P.R. n. 633, è la qualificazione dell'ente associativo come ente non commerciale<sup>21</sup>. Di conseguenza, gli enti di tipo associativo(es.associazione sportiva dilettantistica) che svolgono in via esclusiva o principale attività commerciale non possono fruire del regime di favore previsto dall'art. 148 del Tuir e dall'art. 4, cc. 4 e 6, del D.P.R. n. 633.<sup>22</sup>

<sup>19</sup> E' lecito il recupero a tassazione, come redditi di impresa, dei proventi conseguiti da una associazione sportiva, rilevando come, di fronte all'affermazione secondo cui, alla stregua delle risultanze dell'accesso diretto dei verbalizzanti, i "soci" della palestra da essa gestita venivano di fatto trattati come semplici clienti di un imprenditore, sarebbe spettato all'associazione ricorrente fornire la prova contraria della natura non commerciale dell'attività svolta, prova che non poteva essere desunta dal solo statuto sociale, attestante l'assenza del fine di lucro (Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 06/11/2013, n. 24898).

<sup>20</sup> La decommercializzazione delle attività svolte nei confronti dei propri associati non si applica alle quote associative differenziate in relazione alla diversa qualità delle prestazioni erogate e della frequenza nell'utilizzo degli impianti sportivi. La decommercializzazione delle attività svolte nei confronti dei propri associati non si applica alle quote "differenziate" per prestazione e frequenza nell'utilizzo della palestra. La mancanza dei predetti requisiti determina l'inapplicabilità dell'art. 148 TUIR che prevede il principio della c.d. "decommercializzazione" dei proventi. In pratica, tutte le entrate per le prestazioni rese nei confronti degli iscritti, associati e partecipanti dietro il pagamento di un corrispettivo specifico devono considerarsi commerciali. Conseguentemente l'ente perde, in tal caso, la qualifica di ente non commerciale con la necessità di sottoporre ad imposizione l'eventuale risultato (positivo) conseguito nell'esercizio (CTR del Lazio, Sezione XXXVII, Sentenza n. 192 del 9 luglio 2013).

<sup>21</sup> Un'associazione sportiva può essere legittimamente sottoposta ad un accertamento induttivo se viene dimostrato che l'attività che svolge al suo interno è prettamente di natura commerciale. Va riconosciuto lo svolgimento di attività commerciale, per la gestione di impianti sportivi, in particolare palestre, con servizi annessi, compreso quello di bar. Se l'associazione sportiva, senza fine di lucro, svolge attività commerciale deve pagare le imposte, secondo i criteri previsti per i redditi di impresa (Cass. civ. Sez. V, Sent., 06-11-2013, n. 24898). Va negata la possibilità di beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dalla legge n. 398/1991 ad un'associazione che:

- i) non aveva redatto il rendiconto finanziario;
- ii) non aveva posto in essere tutte quelle attività proprie di un'associazione, quali la convocazione e lo svolgimento delle assemblee;
- iii) non aveva confermato l'iscrizione alla F.M.I. (Federazione motociclistica italiana);
- iv) aveva svolto un'attività che poteva definirsi senza scopo di lucro, dato che le sue entrate derivavano prevalentemente da fatture attive per pubblicità e sponsorizzazioni, che comunque sono da considerarsi attività di natura commerciale (CTP di Macerata, sezione 2, sentenza n. 247/2/11 depositata il 9 agosto 2011).

<sup>22</sup> Gli enti di tipo associativo non godono di uno stato di extrafiscalità, che li esenta, per definizione, da ogni prelievo fiscale, potendo anche le associazioni senza fini di lucro svolgere, di fatto, attività a carattere commerciale. La formale dichiarazione di "natura non commerciale del soggetto" non può determinare, per questo solo fatto, sempre e comunque, la "natura non commerciale dell'attività". Nel caso di specie, l'associazione ricorrente svolge attività di ristorazione vera e propria a soggetti non soci, mentre l'attività svolta a favore dei soci è del tutto marginale; tale attività la cui natura commerciale appare evidente non può beneficiare di trattamento fiscale agevolato ex L. 398/1991 (Sentenza del 01/07/2010 n. 41, CTR Liguria, Sezione 10).

Per detti enti la natura commerciale<sup>23</sup> fa sì che anche le quote e i contributi associativi concorrono alla determinazione del reddito d'impresa. Per gli enti commerciali residenti di cui al citato art. 73, c. 1, lett. b, del Tuir, il reddito complessivo è considerato, ai sensi dell'art. 81 del citato testo unico, **reddito di impresa da qualsiasi fonte provenga**. Infatti, a quest'ultima categoria reddituale, definita dall'art. 55 del Tuir, vengono attratti i redditi fondiari, di capitale e diversi posseduti dagli enti commerciali. Diversamente, il reddito complessivo degli enti non commerciali è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta

---

Concorrono ad evidenziare la natura commerciale dell'Ente e ad escludere la natura di Associazione sportiva senza scopo di lucro: la percezione di compensi da parte dei componenti del Consiglio Direttivo; la mancata convocazione e partecipazione degli associati alle assemblee; la mancanza di conoscenza, da parte degli associati medesimi, di essere associati ad una Associazione sportiva; il mancato uso della locuzione "*dilettantistica*" nei volantini pubblicitari ed in generale nel rapporto con i terzi i quali, pertanto, non dovevano né potevano immaginare che l'attività del Centro Sportivo fosse senza scopo di lucro; l'assunzione di dipendenti e collaboratori senza delibere del Consiglio Direttivo o dell'Assemblea degli Associati; l'applicazione di quote di abbonamento differenziate a seconda delle discipline utilizzate dai fruitori delle prestazioni. In tali casi, al di là del nomen juris, occorre accertare, in concreto, l'assenza del fine di lucro di una Associazione. Il fine di lucro può emergere da tutti gli indicatori esaminati, atteso che la parte contribuente ha l'onere di offrire adeguate prove contrarie per sostenere la natura non commerciale dell'Ente (CTR Roma, 09-05-2011 n.215 sez. 38).

<sup>23</sup> Per detti enti la natura commerciale fa sì che anche le quote e i contributi associativi concorrono alla determinazione del reddito d'impresa. Per gli enti commerciali residenti di cui al citato art. 73, c. 1, lett. b, Tuir, il reddito complessivo è considerato, ai sensi dell'art. 81 del citato testo unico, reddito di impresa da qualsiasi fonte provenga. Infatti, a quest'ultima categoria reddituale, definita dall'art. 55 del Tuir, vengono attratti i redditi fondiari, di capitale e diversi posseduti dagli enti commerciali. Diversamente, il reddito complessivo degli enti non commerciali è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. L'esercizio di attività commerciale da parte di tali enti non è vietato in senso assoluto ma solo nei limiti in cui esso sia principale o esclusivo. Un ente non commerciale è un soggetto giuridico che può svolgere, pertanto, contemporaneamente un'attività istituzionale ed un'attività commerciale. All'ente non commerciale non è precluso lo svolgimento di attività commerciali; tale facoltà deve, tuttavia, rispettare alcuni limiti al fine di non mutare, dal punto di vista fiscale, la natura dell'ente stesso. I criteri normativi di cui all'art. 73 del T.U.I.R. concernenti l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'ente devono, peraltro, essere messi a confronto con le disposizioni di cui all'art. 149 dello stesso decreto, richiamate dall'ultimo comma dell'art. 4. Chiara al riguardo è la regola di carattere generale contenuta al comma 1 del citato articolo: "*Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta*". Ai fini fiscali, il riconoscimento della veste imprenditoriale (e degli effetti giuridici) agli enti non commerciali comporta, qualora appunto l'attività d'impresa dovesse essere prevalente, la perdita dello "*status*" di ente non commerciale cui conseguono rilevanti conseguenze di natura giuridica e fiscale. La perdita della qualifica di ente non commerciale comporta tra l'altro in particolare, il cambiamento delle regole di determinazione del reddito nonché l'assoggettamento ad IVA di tutte le operazioni attive che rientrano nel campo di applicazione del tributo, oltre chiaramente l'obbligo di predisporre un complesso sistema di contabilità.

o ad imposta sostitutiva. L'esercizio di attività commerciale da parte di tali enti non è vietato in senso assoluto ma solo nei limiti in cui esso sia principale o esclusivo. Un ente non commerciale è un soggetto giuridico che può svolgere, pertanto, contemporaneamente un'attività istituzionale ed un'attività commerciale. All'ente non commerciale non è precluso lo svolgimento di attività commerciali; tale facoltà deve, tuttavia, rispettare alcuni limiti al fine di non mutare, dal punto di vista fiscale, la natura dell'ente stesso. I criteri normativi di cui all'art. 73 del T.U.I.R. concernenti l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'ente devono, peraltro, essere messi a confronto con le disposizioni di cui all'art. 149 dello stesso decreto, richiamate dall'ultimo comma dell'art. 4. Chiara al riguardo è la regola di carattere generale contenuta al comma 1 del citato articolo: *“Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta”*. Ai fini fiscali, il riconoscimento della veste imprenditoriale (e degli effetti giuridici) agli enti non commerciali comporta, qualora appunto l'attività d'impresa dovesse essere prevalente, la perdita dello *“status”* di ente non commerciale cui conseguono rilevanti conseguenze di natura giuridica e fiscale. La perdita della qualifica di ente non commerciale comporta tra l'altro in particolare, il cambiamento delle regole di determinazione del reddito nonché l'assoggettamento ad IVA di tutte le operazioni attive che rientrano nel campo di applicazione del tributo, oltre chiaramente l'obbligo di predisporre un complesso sistema di contabilità

18 giugno 2014  
Ignazio Buscema